

L'imposta sulle successioni e donazioni non è applicabile al trust che non abbia finalità liberale

Commiss. Trib. Regionale, Milano, Sez. I, 20 febbraio 2015 - Pres. Domenico Chindemi - Rel. Enrico Missaglia

Trust - Vincolo di destinazione ex articolo 2645 ter c.c. - Applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni - Distinzione - Fattispecie - Trust liquidatorio

Le sostanziali differenze tra il trust ed i vincoli di destinazione di cui all'articolo 2645 ter c.c. impediscono di estendere al primo la disciplina fiscale prevista per i vincoli di destinazione sulla base del solo effetto segregativo dei beni conferiti.

La norma che prevede la tassazione dei vincoli di destinazione si colloca all'interno della reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, la cui caratteristica è l'acquisizione in capo al beneficiario di un'utilità senza corrispettivo. Detta imposta non è quindi applicabile al trust liquidatorio diretto principalmente a soddisfare i creditori, in quanto carente di qualsiasi finalità liberale.

omissis

Fatto e svolgimento del processo

In data 22.12.2010 i Signori E.C., M.L.C. e C.L. istituivano, con atto in autentica del notaio dr. M., un trust denominato "trust C." ed in esso vincolavano le proprie partecipazioni (totalitarie) nella I.M. - G. S.r.l., con sede in Busto Arsizio e sei immobili di loro proprietà. Nominavano trustee l'avv. F. Ed individuavano la finalità del trust nell'estinguere le passività gravanti sulla società, previa alienazione dei beni, così da soddisfare tutti i creditori di cui all'allegato 1 dell'atto istitutivo ed evitare la dichiarazione di fallimento della società.

L'atto, registrato telematicamente, era poi tassato dall'Ufficio di Milano 4 con imposta di donazione per Euro 58.330,00 e avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazioni delle sanzioni ricorrevano i tre disponenti.

L'adita C.T.P. di Milano non riuniva i ricorsi e con tre sentenze "gemelle", richiamata una pronuncia della C.T.P. di Lodi in tema di trust, esclusa l'acquisizione di un diritto da parte delle banche beneficiarie ed escluso l'intento liberale da parte dei disponenti, ha ritenuto di discostarsi dall'interpretazione data da due circolari dell'Agenzia delle Entrate (48/07 e 3/08) secondo le quali la costituzione di un trust, comportando la segregazione dei beni, costituisce un vincolo di destinazione, assoggettato, con la riforma del 2006 (L. n. 286 del 2006) - che ha ripristinato l'imposta di successione - all'imposta di successione e donazione.

Secondo la C.T.P. l'avviso di liquidazione non avrebbe poi adeguatamente motivato sulla finalità istitutiva del trust, non sussistendo una categoria unitaria dell'istituto (potendo lo stesso essere un trust solutorio, come nel

caso in esame, o con finalità conservativa, o con la finalità di agevolare il cd. passaggio generazionale di liberalità).

Le tre sentenze della C.T.P., portanti i nn. 77/2/13, 78/2/13 e 79/2/13 sono state impugnate dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Milano, ed i tre appelli hanno assunto rispettivamente i numeri di R.g. 5223/13 (Ag. Entrate- E.C.), 5225/13 (Ag. Entrate-M.L.C.) e 5224/13 (Ag. Entrate-C.L.).

Questa Commissione all'udienza odierna ha disposto la riunione degli appelli.

Nei propri atti d'appello, sostanzialmente tra loro identici, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che l'avviso di accertamento è stato adeguatamente motivato in quanto ha consentito al contribuente di comprendere appieno l'an ed il quantum della pretesa tributaria; nel merito ha sostenuto che il trust ha un'unica causa fiduciaria e che il momento della segregazione del patrimonio - indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà - fa sorgere un vincolo di destinazione, tassabile, come disposto dall'art. 2 c. 47-49 del D.L. n. 262 del 2006 convertito nella L. n. 286 del 2006, e confermato dalle ricordate circolari. Il tutto a prescindere dai motivi per i quali il vincolo è stato costituito e dunque a prescindere dall'esistenza dello spirito di liberalità proprio della donazione, trattandosi comunque di un atto a titolo gratuito.

Nelle proprie controdeduzioni le parti private hanno insistito sul difetto di motivazione dell'avviso, non essendo esplicitata la ragione per la quale deve essere applicata l'imposta ad un trust con intenti solutori; nel merito hanno sostenuto che il concetto di vincolo di destinazione deve ritenersi ristretto a quello disciplinato - ai fini della trascrizione - dall'art. 2645ter cod.civ. per i beni mobili e mobili registrati; che il trust non può avere nella segregazione del patrimonio la sua causa, essendo la segregazione l'effetto e non la causa del negozio; che il vincolo di destinazione ex art. 2645ter non comporta alcun potere per i beneficiari, non disciplinando gli aspetti gestori, al contrario del trust; che le circolari non sono fonte di diritto (Cass. 2.11.2007 n. 23031); che, in sostanza, non vi è un trasferimento di ricchezza tassabile, essendo i beneficiari del trust, in questo caso, titolari solo dell'aspettativa del pagamento dei propri crediti. Entrambe le parti hanno prodotto o richiamato sentenze di merito loro favorevoli e la vertenza è stata trattata in pubblica udienza, con la riunione degli appelli riuniti.

Motivi della decisione

Come ha sostenuto l'appellante l'avviso di liquidazione impugnato dai contribuenti risulta sommariamente ma sufficientemente motivato là dove afferma che "in caso di atto istitutivo di trust l'imposta di donazione è dovuta al momento della segregazione dei beni vincolati in trust" e nella sostanza con tale affermazione ribadisce l'assunto delle circolari che prevedono l'applicazione dell'imposta ad ogni tipo di trust.

Il fondamento della pretesa tributaria è dunque chiaro e ha consentito ai contribuenti un pieno contraddittorio.

Nel merito questa Commissione non ritiene tuttavia di condividere l'interpretazione secondo la quale ogni trust può essere annoverato tra i vincoli di destinazione e quindi assoggettato all'imposta di cui all'art. 2 c. 47 D.L. n. 262 del 2006 nel momento in cui si realizza l'effetto segregativo sui beni attribuiti in dotazione al trust, a prescindere dalla sussistenza o meno della spinta di liberalità propria delle donazioni e

ricomprendendo quindi anche un trust costituito con finalità solutorie, siccome realizzato per un interesse meritevole di tutela.

Vi sono innanzitutto differenze non irrilevanti tra i vincoli di destinazione di cui all'art. 2645-tercod.civ. - ai quali certo si riferisce la norma tributaria - ed i trust: oggetto dei vincoli di destinazione sono solo beni immobili o mobili registrati, laddove nel trust, come nel caso in esame, vi può essere un conferimento di partecipazioni societarie; il vincolo di destinazione ha una durata predeterminata e cioè la vita della persona fisica beneficiaria o un termine non superiore a novanta anni; deve essere, nel vincolo di destinazione, individuato il beneficiario, mentre nel trust può essere sufficiente l'individuazione di uno scopo.

Quanto sopra evidenzia la sostanziale diversità tra i due istituti.

Le suddette differenze sostanziali impediscono di estendere al trust la disciplina fiscale dei vincoli di destinazione sulla base del solo rilevato effetto segregativo dei beni conferiti; ciò infatti richiederebbe un'interpretazione analogica inammissibile posto che il trust non è istituto ignoto al legislatore tributario che lo ha disciplinato ai fini delle imposte dirette e non lo ha menzionato affatto nella disciplina dell'imposta di successione e donazione.

Come correttamente ritenuto dal primo Giudice, manca, nel caso in esame, un trasferimento di ricchezza, con impoverimento dei disponenti ed un arricchimento dei beneficiari i quali hanno solo e mantengono l'aspettativa di vedere soddisfatti i propri crediti. Manca dunque una *eadem ratio* che possa giustificare un'applicazione analogica e ben si possono disattendere per ciò le circolari che non hanno valenza normativa, come ricordato da Cass. S.U. n. 23031 del 2.11.2007.

Qui si è in presenza di un negozio commerciale solvendi causa perché diretto principalmente a soddisfare i creditori già esistenti, dal quale esula qualsiasi finalità di operare una liberalità verso terzi ovvero di accrescere gratuitamente il patrimonio del trust o del trustee, custode e gestore del patrimonio conferito, che svolgerà, "in completa discrezionalità", la sua opera liquidatoria per la quale gli è stato attribuito un regolare compenso. Né si può dimenticare che la norma della quale l'Ufficio vuole fare applicazione si colloca all'interno della reintrodotta imposta sulle successioni e donazioni, alla quale è connaturata per il beneficiario l'acquisizione di un'utilità senza corrispettivo e ciò non è certo ravvisabile nel caso dei creditori beneficiari del trust la cui aspettativa è solo quella di vedere soddisfatti i propri crediti.

Al di fuori delle disposizioni con intento liberale non pare che la norma tributaria possa trovare ragionevole applicazione: non a caso nella tassazione anticipata del "vincolo di destinazione" l'imponibile e l'aliquota sono graduati sulla base degli eventuali rapporti di parentela tra disponente e beneficiario o delle condizioni personali di quest'ultimo (commi 49 e 49-bis dell'art. 2 della legge più volte citata) e costituisce quindi una forzatura del dettato legislativo tassare con l'imposta di successione e donazione la costituzione di uno strumento liquidatorio che non ha alcuna finalità liberale, connaturata invece ai vincoli di destinazione.

La natura della controversia, nella quale sussistono non irrilevanti margini di discrezionalità interpretativa, con contrasti giurisprudenziali non ancora risolti dalla Suprema Corte, suggerisce di compensare integralmente le spese anche nel presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge gli appelli riuniti (R-g.A. 223/13 +5224/13+5225/13) confermando le sentenze appellate. Spese del grado compensante.

Milano, il 19 gennaio 2015.